

# FR\_GERICHTE 604 2020 91 vom 17. Mai 2022

FR Kantonsgericht, 2022-05-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_91](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_91)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 91 du 17 mai 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 91 del 17 maggio 2022

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 29

janvier 2019). Il détient par ailleurs des participations dans plusieurs sociétés. Il est notamment associé indéfiniment responsable de la société en commandite E.\_\_\_\_\_. dont le siège social est à B.\_\_\_\_\_. et qui a pour but social notamment la fourniture de prestations juridiques par des avocats et par des conseillers qualifiés, ainsi que d'autres activités en lien avec ce but (voir extrait du registre du commerce en ligne, [www.fr.ch/rc](http://www.fr.ch/rc)). Il est unique associé gérant de la société à responsabilité limitée F.\_\_\_\_\_. Sàrl, dont le siège social est à B.\_\_\_\_\_. qui est associée commanditaire de la société en commandite précitée et qui a un but social similaire à celle-ci (voir extrait du registre du commerce en ligne, [www.fr.ch/rc](http://www.fr.ch/rc)). Il est titulaire de 50 actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.- chacune de la société anonyme G.\_\_\_\_\_. SA (anciennement H.\_\_\_\_\_. SA), inscrite au registre du commerce le 1er septembre 2017, dont le siège est à B.\_\_\_\_\_. et qui a notamment pour but toutes opérations immobilières. Les administrateurs sont le recourant, avec signature individuelle, sa sœur I.\_\_\_\_\_. qui est administratrice présidente avec signature individuelle, ainsi qu'une troisième personne, avec signature collective à deux (voir extrait du registre du commerce en ligne, [www.fr.ch/rc](http://www.fr.ch/rc)). B. Dans la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2017, le recourant a notamment annoncé un revenu de CHF 241'925.- réalisé en tant qu'associé de la société en commandite (code 1.420), des revenus d'activités salariées accessoires de CHF 3'105.- (code 1.120), des indemnités pour perte de gain de CHF 773.- (code 1.510), un revenu provenant de loyers d'immeubles privés de CHF 24'480.- (code 3.240), ainsi qu'une perte de CHF 564'288.- issue d'une activité indépendante agricole (code 1.310). Il a également déclaré des placements privés de CHF 257'381.- (code 3.210), des placements commerciaux de CHF 22'567.- (code 3.220), un immeuble privé pour une valeur fiscale de CHF 285'242.- (code 3.310) et des immeubles agricoles pour une valeur fiscale de CHF 666'434.- (code 3.330). Il a par ailleurs fait état de dettes privées de CHF 1'837'770.-, dont CHF 1'837'755.- garanties par gage immobilier (code 4.210), et de dettes commerciales concernant une exploitation agricole de CHF 1'298'261.- (code 4.220). Par courriel du 24 avril 2019 adressé à la fiduciaire du recourant, le Service cantonal des contributions a requis celle-ci de lui transmettre le « grand-livre, détail de tous les comptes de la comptabilité agricole (libellés précis notamment pour les produits et charges exceptionnels) ». Suite à la production de la comptabilité en question, les pièces justificatives relatives aux positions « litige CHF 604'164.45 » et « litige locatif CHF 7'000.- » ont été demandées. Le 8 juillet 2019, la fiduciaire a produit un arrêt du

Tribunal fédéral du 18 juin 2018 relatif à un litige civil avec le dénommé J. \_\_\_\_\_ qui a conduit le recourant à s'acquitter d'un montant de CHF 604'164.45 le 14 novembre

Tribunal cantonal TC Page 3 de 15 2017 en faveur de celui-ci, en main d'un notaire. Elle a également transmis au Service cantonal des contributions une facture de frais judiciaires de CHF 7'000.- en lien avec le même litige. Le Service cantonal des contributions a rendu son avis de taxation ordinaire le 17 octobre 2019. Par rapport aux éléments déclarés, les corrections suivantes ont notamment été opérées. L'ensemble des produits figurant dans la comptabilité de l'activité agricole, soit CHF 133'290.-, ont été imposés sous le code spécifique aux fermages (code 3.343). Les intérêts hypothécaires figurant dans la comptabilité de l'activité agricole, soit CHF 13'981.50, ont été déduits comme intérêts d'une dette commerciale (code 4.220). Les frais d'entretien d'immeubles et l'amortissement de ceux-ci figurant dans la comptabilité de l'activité agricole, pour un total de CHF 48'983.-, ont été déduits sous le code spécifique aux frais d'immeubles agricoles (code 4.315). Enfin, une charge exceptionnelle de CHF 611'164.45 figurant dans la comptabilité de l'activité agricole n'a pas été admise, avec cette explication: « Le litige concerne le prêt envers [J. \_\_\_\_\_]. Or, il s'agit donc du remboursement d'un prêt inscrit au passif du bilan de [K. \_\_\_\_\_ (père du recourant)]. Cette écriture est donc neutre fiscalement, la charge ayant déjà été comptabilisée auparavant. ». Pour tenir compte de ces modifications, la perte issue de l'activité indépendante agricole (code 1.310) a été réduite de CHF 564'288.- à CHF 23'450.- (- CHF 564'288.- [perte selon comptes] - CHF 133'290.- [imposés sous code 3.343] + CHF 13'981.- [déduits sous code 4.220] + CHF 48'983.- [déduits sous code 4.315] + CHF 611'164.- [charge non admise]). L'impôt fédéral direct dû par le recourant a été fixé à CHF 24'926.80 pour un revenu imposable établi à CHF 286'926.80. L'impôt cantonal sur le revenu a été fixé à CHF 38'367.- pour un revenu imposable de CHF 284'294.-. Enfin, le solde des éléments de fortune imposables et des dettes déductibles correspondant à un montant négatif de CHF 1'805'079.-, aucun impôt cantonal sur la fortune n'a été calculé. C. Le 14 novembre 2019, le recourant a formé réclamation à l'encontre de l'avis de taxation précité, contestant en substance la reprise portant sur le montant de CHF 611'164.45 correspondant selon lui à une dette commerciale justifiée. Par décision du 9 octobre 2020, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a considéré que la charge de CHF 611'164.45 litigieuse concernait le remboursement d'une dette envers J. \_\_\_\_\_, née dans les années 2000 dans le contexte d'un commerce de porcs entre celui-ci et la famille du recourant, soit le père du recourant, K. \_\_\_\_\_, le frère du recourant, L. \_\_\_\_\_, et le recourant lui-même, formant une société simple. Il s'est appuyé à cet égard sur la comptabilité du père du recourant pour l'année 2011, mentionnant une dette de CHF 613'071.- au

### **E. 31**

décembre 2011. Il a ensuite relevé que la dette en question avait fait l'objet d'un litige civil qui avait finalement abouti à un arrêt du Tribunal fédéral du 18 juin 2018 à teneur duquel le recourant et son frère ont été reconnus solidairement responsables avec leur père du montant dû à J. \_\_\_\_\_. Il en a déduit que c'est parce qu'il a repris seul l'exploitation agricole de la famille que le recourant a réglé cette dette dont il revendique la déduction dans les comptes de sa raison individuelle. Or, comme les dépenses relatives à cette dette avaient déjà été comptabilisées comme charges dans « les comptabilités des années 2000 », le remboursement de celle-ci était neutre du point de vue du compte « pertes et profits ». D. Par recours déposé le 12 novembre 2020 auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, le

recourant conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que la décision sur réclamation du Tribunal cantonal TC Page 4 de 15 9 octobre 2020 soit annulée et à ce que la déductibilité de l'intégralité de la charge extraordinaire de CHF 611'164.- soit admise pour la période fiscale 2017, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Il précise d'abord que cette charge extraordinaire est le résultat d'une procédure civile à rebondissements à l'issue de laquelle, contre toute attente et en application du principe de la responsabilité basée sur la confiance, il s'est fait condamner au paiement d'une dette commerciale contractée dans les années 2000 par son père. Vu l'insolvabilité de celui-ci, il a dû s'acquitter de la dette en question de CHF 426'000.-, ainsi que de ses accessoires (intérêts moratoires, frais de justice, dépens, etc.) correspondant à CHF 185'164.-, pour un total de CHF 611'164.-. A l'appui de ses conclusions, il présente en détail les faits déterminants et développe deux raisonnements alternatifs qui visent tous deux à faire reconnaître que ce montant correspond à une charge justifiée commercialement et donc déductible du point de vue fiscal. Par ordonnance du 16 novembre 2020, le recourant a été astreint à déposer une avance de frais de CHF 5'000.-. Celle-ci a été versée dans le délai imparti. E. Dans ses observations du 19 janvier 2021, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission partielle du recours. Il mentionne d'abord que, contrairement à ce que le recourant ainsi que son père et son frère soutenaient dans la procédure civile, le Tribunal fédéral a retenu dans son arrêt précité du 18 juin 2018 que les trois membres de la famille avaient, par leurs actes, permis de croire à J. \_\_\_\_\_ qu'ils étaient associés dans le commerce de porcs mené avec lui. Sur cette base, il constate que le recourant a réglé ce contentieux civil sans demander de participation ni à son père, ni à son frère, alors qu'il aurait pu l'exiger, au moins sous la forme d'une reconnaissance de dette dans le cadre d'un prêt. Il indique à cet égard que le frère du recourant n'a pas été inclus dans les promotions immobilières réalisées sur les terrains familiaux, contrairement à la sœur du recourant. Il relève ensuite qu'en reprenant l'exploitation agricole de son père, le recourant a accepté les actifs et les passifs de celle-ci. Dans cette ligne, il indique qu'il pourrait accepter en déduction de l'activité agricole du recourant les diverses charges d'intérêts et de frais de procédure pour un montant de CHF 185'164.45 qui, contrairement au montant de base de la dette de CHF 426'000.-, n'ont pas pu être admises en déduction par le passé. Sur cette base, le Service cantonal des contributions demande que le caractère non déductible de la charge de CHF 426'000.- soit confirmé et que, par contre, les intérêts et autres charges de procédure soient admis comme déductibles en tant que charges extraordinaires dans les comptes d'exploitation du recourant. F. Dans ses contre-observations du 16 mars 2021, le recourant confirme que selon l'arrêt précité du 18 juin 2018 du Tribunal fédéral, l'existence effective d'une société simple entre le recourant, son père et son frère pour le commerce de porcs avec J. \_\_\_\_\_ a été niée. Il a plutôt été considéré, en application du principe de la confiance dans les affaires, que le comportement des trois membres de la famille avait pu donner l'impression à celui-ci qu'ils formaient une société simple, de telle sorte qu'ils devaient répondre solidairement de la dette contractée. Le recourant indique ensuite que cette solution retenue sous l'angle civil à l'égard de J. \_\_\_\_\_ ne vaut pas à l'égard du Service cantonal des contributions. Il mentionne à cet égard que, au fil des années, celui-ci a toujours considéré et taxé le père du recourant comme un agriculteur agissant

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 seul, avec pour effet que les éléments de fortune et de revenu ressortant de sa comptabilité ont toujours été attribués à lui seul. Tel était d'ailleurs le cas de la dette envers J. \_\_\_\_\_. Le recourant ajoute enfin que, contrairement à ce

qu'affirme le Service cantonal des contributions, il n'a pas repris l'exploitation de son père et, par la même occasion, ses dettes. En effet, le père du recourant a cessé son activité agricole en 2011, comme le mentionne une note au dossier (pièce 13). Et depuis 2012, les parcelles qu'il exploitait ont été louées à des tiers, tant pour les terres agricoles que pour la porcherie. Il en découle que le recourant n'a pas repris l'exploitation de son père, de telle sorte qu'il n'a pas pu reprendre par ce biais la dette envers J.\_\_\_\_\_. Le recourant revient encore sur la seconde approche exposée dans son recours. Il relève pour l'essentiel que, dans la mesure où il connaît parfaitement l'insolvabilité de son père, il savait qu'une procédure de recouvrement serait vouée à l'échec. G. Dans ses ultimes remarques du 13 avril 2021, le Service cantonal maintient sa position, sans apporter d'éléments nouveaux. H. Par courrier du 26 mai 2021, le recourant produit une décision du 21 mai 2021 du Tribunal civil de l'arrondissement de la Sarine par laquelle le recourant et son frère ont été solidairement condamnés à payer à la société M.\_\_\_\_\_ SA le montant de CHF 187'071.-, avec intérêts à 5% dès le 23 juin 2011, frais et dépens en sus. Le montant en question porte sur plusieurs livraisons de porcelets par M.\_\_\_\_\_ SA entre le 10 novembre 2010 et le 16 mars 2011. Pour retenir la responsabilité solidaire du recourant et de son frère envers cette société qui avait repris en mai 2010 l'activité de commerce de porcs exercée auparavant sous forme d'entreprise individuelle, le Tribunal civil a mené un raisonnement similaire à celui du Tribunal fédéral dans son arrêt précité du 18 juin 2018. Le recourant déduit de cette décision que le fait que M.\_\_\_\_\_ SA ait pu croire à l'existence d'une société simple ne vaut que pour cette affaire particulière et ne vaut en tout cas pas pour l'autorité fiscale qui savait parfaitement qu'il n'existait pas de véritable société simple entre le père et les fils. I. Par courrier du 6 décembre 2021 aux parties, agissant comme juge délégué à l'instruction, le Président de la Cour fiscale constate que le litige porte a priori sur le caractère déductible ou non d'un montant de CHF 611'164.- comptabilisé par le recourant au titre de charge extraordinaire dans la comptabilité d'une activité indépendante agricole. Il relève toutefois qu'à la lecture du dossier l'existence même d'une telle activité n'est pas d'emblée établie, ce doute étant notamment appuyé par la version des faits présentée par le recourant dans ses écritures, dont il ressort notamment que son père a cessé son activité agricole en 2011, que cette activité n'a pas été reprise et que, depuis 2012, les parcelles qu'il exploitait ont été louées à des tiers, tant pour les terres agricoles que pour la porcherie. Le 6 janvier 2022, le Service cantonal des contributions produit les avis de taxation du recourant pour les périodes fiscales 2010 à 2016. Se référant à une circulaire de l'Administration fédérale des contributions à la législation sur le droit foncier rural, il indique notamment que le recourant a repris le domaine agricole en question en 2011, que les immeubles concernés sont affermés depuis lors et qu'il a souhaité leur maintien en fortune commerciale dans l'optique d'une reprise du domaine après la formation d'agriculteur qu'il était en train de suivre. Il en conclut que le recourant est toujours considéré comme agriculteur et que les immeubles toujours affermés font partie intégrante de sa fortune commerciale.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 Se déterminant à son tour le 28 février 2022, le recourant relève notamment qu'après la cession des immeubles agricoles à ses fils, son père a continué son activité indépendante agricole en leur louant les immeubles jusqu'en 2011, que de 2012 à 2016 les immeubles ont été loués à des tiers agriculteurs, que pendant cette période transitoire le recourant était en train de suivre une formation qui l'a mené à l'obtention du diplôme d'agriculteur en 2014, qu'en 2015 il a acquis la part de copropriété de son frère, qu'à partir de l'automne 2016 il exploite personnellement les immeubles

agricoles et que dès 2017 il a obtenu à ce titre des paiements directs. Il en déduit qu'il détient depuis 2008 les immeubles en cause dans sa fortune commerciale et que tant les revenus locatifs que les autres revenus agricoles sont considérés comme des revenus de son activité indépendante agricole. Il ajoute à cet égard que s'il n'avait pas payé le montant litigieux de CHF 611'164.45 en 2017, ses immeubles agricoles auraient très vraisemblablement été saisis et réalisés, ce qui l'a contraint à régler cette dette. J. Le Service cantonal des contributions n'a pas déposé de nouvelle détermination et il n'a pas été ordonné d'autre échange d'écritures. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Recevabilité Déposé le 12 novembre 2020 contre une décision sur réclamation du 9 octobre 2020, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 91) 2. Question litigieuse Le litige porte sur le caractère déductible d'un montant de CHF 611'164.- comptabilisé par le recourant au titre de charge extraordinaire dans la comptabilité de l'activité indépendante agricole qu'il déclare.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 Il s'agit plus spécifiquement d'examiner si ce montant constitue une charge commercialement justifiée de l'activité en question. 3. Activité indépendante agricole du recourant 3.1. L'art. 18 al. 1 LIFD énonce que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. La loi ne donne ainsi pas de définition de l'activité indépendante, mais en énumère quelques exemples. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'activité lucrative indépendante est l'activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur et dans un but de gain. 3.2. En l'espèce, le recourant exerce une activité indépendante agricole. C'est le cas depuis 2008, d'abord avec son frère, puis seul à partir de 2015. Plus spécifiquement, il ressort des échanges d'écritures dans la présente cause que le père du recourant exerçait une activité indépendante agricole sur le domaine agricole dont il était propriétaire à C.\_\_\_\_\_ (Commune de D.\_\_\_\_\_). En novembre 2006, il a d'abord cédé à ses deux fils la nue-propriété des immeubles agricoles, conservant l'usufruit de ceux-ci. Quelques mois auparavant, par un formulaire adressé au Service cantonal de l'agriculture en avril 2006, le père du recourant et ses fils avaient manifesté leur intention de former une communauté d'exploitation (pièce 7 du bordereau du recours). Dans cette logique, pour 2006 et 2007, ils ont établi une comptabilité commune faisant notamment apparaître au bilan le capital de chacun des trois « associés ». Ils ont également rempli leurs déclarations d'impôt respectives en faisant état d'une société simple concernant l'exploitation du domaine agricole (pièce 8 du bordereau du recours). Toutefois, constatant notamment que les fils n'exerçaient aucune activité lucrative effective sur le domaine agricole et que l'ensemble des revenus et de la fortune ressortant de la comptabilité commune étaient reportés dans la seule déclaration d'impôt du père du recourant, le Service cantonal des contributions a contesté l'existence de toute communauté d'exploitation (pièce 9 du bordereau de recours). Cette position de l'autorité fiscale a fait

l'objet d'échanges qui ont conduit à la solution suivante : le père du recourant a renoncé à son usufruit, il a continué à exploiter seul l'activité agricole sur la base de contrats de bail à ferme et ses fils ont quant à eux formé une société simple ayant pour objet une activité indépendante agricole se limitant à louer leurs immeubles à leur père. Cette solution permettait notamment de continuer à attribuer les immeubles à une fortune commerciale, désormais celle liée à l'activité indépendante agricole du recourant et de son frère. Elle a été entérinée par les déclarations fiscales remplies pour les périodes fiscales à partir de 2008 et les avis de taxation y relatifs (voir recours, partie en fait, chiffres 11 à 13). Il résulte notamment de ce qui précède que le père du recourant a continué à exploiter seul le domaine agricole, d'abord sur la base d'un usufruit à partir de novembre 2006, puis d'un contrat de bail à ferme à partir de 2008 jusqu'en 2011. Il a ainsi poursuivi son activité indépendante agricole jusqu'à fin 2011. Dans le même temps, suite à la cession de la propriété des immeubles agricoles en novembre 2006 et la radiation subséquente de l'usufruit de leur père, le recourant et son frère les ont affectés dès

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 2008 à leur fortune commerciale, liée à une activité indépendante agricole qui se limitait à l'affermage de l'exploitation agricole au profit de leur père, ancien propriétaire (voir recours, partie en fait chiffres 12 et 13; voir également bilans commerciaux du recourant et de son frère pour les exercices 2008 à 2010, pièce 11 du bordereau du recours). Ensuite, après la cessation de son activité indépendante agricole par leur père à fin 2011, le recourant et son frère ont loué leur exploitation agricole à des tiers agriculteurs à partir de 2012 (voir partie en fait, let. I). Les immeubles ont continué à faire partie de leur fortune commerciale, toujours liée à une activité indépendante agricole qui se limitait à l'affermage de leurs immeubles. Cela résulte notamment de l'art. 18a LIFD, entré en vigueur le 1er janvier 2011, à teneur duquel l'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable. Or, selon un courrier du 15 mars 2013 de sa fiduciaire (voir dossier de la période fiscale 2011), le recourant a au contraire expressément indiqué au Service cantonal des contributions qu'il ne souhaitait pas transférer les immeubles agricoles dans sa fortune privée, envisageant au contraire reprendre à moyen terme l'exploitation agricole (voir également bilans commerciaux pour les exercices 2012 et suivants figurant dans les dossiers fiscaux du recourant). Enfin, après l'acquisition de la part de copropriété de son frère en 2015, le recourant est devenu seul propriétaire de l'exploitation agricole qui est logiquement restée dans sa fortune commerciale, toujours liée à une activité indépendante agricole qui a continué à se limiter à l'affermage des immeubles jusqu'à l'automne 2016, moment où il indique avoir repris personnellement l'exploitation du domaine (voir partie en fait let. I). 4. Principe de l'autorité du bilan commercial et question litigieuse 4.1.

Applicable aux contribuables exerçant une activité indépendante, l'art. 18 al. 3 LIFD prévoit que l'art. 58 LIFD s'applique lorsque ceux-ci tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Il en résulte que, à l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité (que la loi l'y oblige ou non) repose sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial. Selon le principe de l'autorité du bilan commercial (Massgeblichkeitsprinzip), les comptes, et notamment le compte de résultat, établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3; 137 II

353 consid. 6.2). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (voir notamment arrêt TF 2C\_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). 4.2. En l'espèce, en comparant la comptabilité de l'activité indépendante agricole pour l'exercice 2017 et l'avis de taxation établi pour la période fiscale 2017, il peut d'abord être relevé ce qui suit. L'ensemble des produits figurant dans la comptabilité, soit CHF 133'290.-, ont été imposés sous le code de taxation spécifique aux fermages (code 3.343). Les intérêts hypothécaires figurant dans la comptabilité, soit CHF 13'981.50, ont été déduits comme intérêts d'une dette commerciale (code 4.220). Les frais d'entretien d'immeubles et l'amortissement de ceux-ci figurant dans la comptabilité de l'activité agricole, pour un total de CHF 48'983.-, ont été déduits sous le code spécifique aux frais

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 d'immeubles agricoles (code 4.315). Enfin, une charge exceptionnelle de CHF 611'164.45 figurant dans la comptabilité de l'activité agricole n'a pas été admise, avec cette explication: « Le litige concerne le prêt envers [J. \_\_\_\_\_]. Or, il s'agit donc du remboursement d'un prêt inscrit au passif du bilan de [K. \_\_\_\_\_] (père du recourant)]. Cette écriture est donc neutre fiscalement, la charge ayant déjà été comptabilisée auparavant. ». Pour tenir compte de ces modifications, la perte issue de l'activité indépendante agricole (code 1.310) a été réduite de CHF 564'288.- à CHF 23'450.- (- CHF 564'288.- [perte selon comptes] - CHF 133'290.- [imposés sous code 3.343] + CHF 13'981.- [déduits sous code 4.220] + CHF 48'983.- [déduits sous code 4.315] + CHF 611'164.- [charge non admise]). 4.3. Sur cette base, il s'agit de déterminer si le Service cantonal des contributions pouvait s'écarter des chiffres ressortant du compte de résultat établi par le recourant pour l'exercice 2017 de son activité indépendante agricole en refusant d'admettre le montant de CHF 611'164.- comptabilisé au titre de charge exceptionnelle. L'examen portera plus spécifiquement sur la question de savoir si ce montant constitue une charge commercialement justifiée de l'activité en question. 5. Examen du caractère commercialement justifié de la charge exceptionnelle de CHF 611'164.- 5.1. Position du Service cantonal des contributions et discussion y relative 5.1.1. Dans la décision attaquée, le Service cantonal des contributions considère que la charge exceptionnelle de CHF 611'164.- comptabilisée en 2017 correspond au remboursement par le recourant d'une dette envers J. \_\_\_\_\_, née dans les années 2000 dans le contexte d'un commerce de porcs entre celui-ci et la famille du recourant, soit le père du recourant, le frère du recourant et le recourant lui-même, formant une société simple. Il relève à cet égard que la dette en question a fait l'objet d'un litige civil qui a finalement abouti à un arrêt 4A\_253/2017 du Tribunal fédéral du 18 juin 2018 (pièce 16.2 du bordereau du recours), à teneur duquel le recourant et son frère ont été reconnus solidairement responsables avec leur père du montant dû à J. \_\_\_\_\_. Il en déduit que c'est parce qu'il a repris seul l'exploitation agricole de la famille que le recourant a réglé cette dette dont il revendique la déduction dans les comptes de sa raison individuelle. Or, comme les dépenses relatives à cette dette ont déjà été comptabilisées comme charges dans « les comptabilités des années 2000 », le remboursement de celle-ci est selon lui neutre du point de vue du compte « pertes et profits », de telle sorte que la charge correspondante ne peut pas être comptabilisée une seconde fois. Dans ses observations, le Service cantonal des contributions rappelle notamment que le Tribunal fédéral a retenu dans son arrêt que les trois membres de la famille avaient, par leurs actes, permis de croire à J. \_\_\_\_\_ qu'ils étaient associés dans le commerce de porcs mené avec lui. En reprenant l'exploitation agricole de son père, le recourant aurait ainsi accepté les actifs et les passifs de celle-ci. Dans cette ligne, le Service

cantonal des contributions indique nouvellement qu'il pourrait accepter en déduction de l'activité agricole du recourant les diverses charges d'intérêts et de frais de procédure pour un montant de CHF 185'164.45 qui, contrairement au montant de base de la dette de CHF 426'000.-, n'ont pas pu être admises en déduction par le passé. Sur cette base, il conclut à l'admission partielle du recours, dans le sens que le caractère non déductible de la charge

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 de CHF 426'000.- soit confirmé et que, par contre, les intérêts et autres charges de procédure soient admis comme déductibles en tant que charges extraordinaires dans les comptes d'exploitation du recourant. 5.1.2. La position du Service cantonal des contributions pose problème sous deux angles. 5.1.3. Premièrement, les éléments du dossier ne permettent pas de retenir l'existence d'une société simple entre le recourant, son père et son frère, que ce soit pour l'exercice d'un commerce de porcs notamment avec J. \_\_\_\_\_ ou pour toute autre activité. Certes, comme le relève le Service cantonal des contributions, il ressort d'un formulaire adressé au Service cantonal de l'agriculture en avril 2006 que le père du recourant et ses fils ont alors manifesté leur intention de former une communauté d'exploitation (pièce 7 du bordereau du recourant). Il a toutefois été vu ci-dessus (consid. 3.2) que le Service cantonal des contributions n'a jamais admis l'existence d'une telle communauté d'exploitation. Pour 2006 et 2007, il semble ainsi avoir retenu que seul le père du recourant continuait à exercer une activité indépendante agricole. Puis, pour les périodes fiscales 2008 à 2011, il a reconnu l'existence de deux activités agricoles distinctes, celle du père du recourant consistant à exploiter le domaine agricole et celle du recourant et de son frère, formant une société simple, se limitant à louer leurs immeubles à leur père. Il a ainsi établi ses avis de taxation concernant les trois intéressés en se basant sur les comptabilités séparées établies respectivement pour chaque activité. Dans ces conditions, compte tenu de l'autorité du bilan reconnue aux comptabilités établies pour les deux activités indépendantes agricoles du père et de ses fils, vu également sa position constante par laquelle il a reconnu le caractère distinct des deux activités, ainsi que de leurs produits et charges respectives, le Service cantonal des contributions ne peut pas affirmer désormais, pour les besoins de la cause, que le père du recourant et ses fils auraient en réalité exercé une activité agricole commune, en société simple, depuis une date par ailleurs indéterminée. En conséquence, à tout le moins du point de vue fiscal, l'existence d'une société simple entre le père du recourant et ses fils, sur la base de laquelle les trois intéressés auraient exercé une activité indépendante agricole commune, notamment à partir de 2006, doit être niée. 5.1.4. Deuxièmement, à défaut de toute société simple existant entre le père du recourant et ses fils, il n'existe pas d'autre cause permettant de retenir que le recourant aurait, à un moment ou à un autre, repris l'ensemble des actifs et passifs de l'activité indépendante agricole de son père dans le bilan de l'activité indépendante agricole exercée d'abord en société simple avec son frère, puis seul, comme semble l'affirmer le Service cantonal des contributions. Notamment, les deux activités indépendantes agricoles exercées concurremment par le père du recourant et ses fils, étaient distinctes tant dans les faits (exploitation effective pour l'activité du père, location du domaine agricole pour l'activité des fils) que du point de vue comptable. Deux comptabilités distinctes ont ainsi été établies : l'une concernant l'activité indépendante agricole des enfants (voir notamment bilans pour 2008 à 2010, pièce 11 du bordereau du recours) et l'autre concernant l'activité indépendante agricole du père, jusqu'à sa cessation à fin 2011 (voir notamment bilans pour 2009 à 2011, pièce 12 du bordereau du recours). Or, suite à cette fin d'activité en 2011, les actifs et passifs de l'activité indépendante agricole du père n'ont pas été repris dans la comptabilité de l'activité indépendante agricole de ses

enfants à partir de 2012. Plus spécifiquement, un inventaire établi pour l'activité indépendante du père du recourant au 31 décembre 2011 fait

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 notamment état d'une dette totale de CHF 613'071.- sous la mention « M. \_\_\_\_\_ (factures porcs) » (voir également le procès-verbal de taxation pour la période fiscale 2011 précisant que cette dette commerciale comprend un montant de CHF 426'000.- dû à J. \_\_\_\_\_ et un montant de CHF 187'071.- dû à M. \_\_\_\_\_ SA). Et cette dette de CHF 613'071.- n'a pas été reprise dans la comptabilité de l'activité indépendante agricole du recourant et de son frère à partir de 2012 (voir dossiers administratifs relatifs aux périodes fiscales 2012 à 2016). Le seul fait que le recourant ait lui aussi exercé une activité indépendante agricole, d'abord en affermant les immeubles agricoles cédés par son père, ensuite en reprenant l'exploitation à titre personnel à partir de l'automne 2016, ne permet pas d'en déduire qu'il a repris l'ensemble des dettes liées à l'activité indépendante agricole exercée par celui-ci. Au contraire, eu égard notamment au principe de l'autorité du bilan qui lie tant l'autorité fiscale que les contribuables concernés, il ne peut être fait abstraction de l'existence de deux activités indépendantes distinctes qui ont fait l'objet de comptabilités séparées jusqu'au 31 décembre 2011, date à laquelle l'activité indépendante agricole du père du recourant a pris fin, sans que le recourant et son frère en reprennent les actifs et passifs. La seule existence d'une forme de transmission familiale entre le père et ses fils n'est pas suffisante pour conclure à l'existence d'une telle reprise par ceux-ci des actifs et passifs de l'activité indépendante de celui-là. En effet, il est constant que, par la cession des immeubles intervenue en 2006, puis par la renonciation du père du recourant à l'usufruit sur ces immeubles, le père du recourant n'a fait que transférer les seuls immeubles agricoles en question. En conséquence, la dette commerciale de CHF 426'000.- du père du recourant envers J. \_\_\_\_\_ n'a pas été reprise comme telle par le recourant en lien avec son activité indépendante agricole. Le Service cantonal des contributions ne peut dès lors pas se fonder sur ce fait pour d'une part refuser que cette dette soit admise une seconde fois comme charge commercialement justifiée et d'autre part pour conclure désormais, selon ses observations sur recours, à ce que les intérêts moratoires et frais de contentieux y relatifs soient par contre admis comme une telle charge. Les considérants de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 18 juin 2018 dans le litige civil opposant J. \_\_\_\_\_ au recourant ne permettent pas d'admettre autre chose. En effet, comme le relève le recourant, le Tribunal fédéral n'a ni reconnu l'existence d'une société simple entre le père du recourant et ses fils, ni la reprise par ceux-ci ou par le seul recourant des actifs et passifs de l'activité indépendante agricole de leur père. Au contraire, il a estimé que la question n'était pas de savoir si le père et ses fils avaient passé entre eux un contrat de société simple, mais qu'il fallait déterminer si J. \_\_\_\_\_ pouvait penser de bonne foi que les trois intéressés étaient ses cocontractants, parce que leur comportement à son égard laissait supposer qu'ils formaient une société simple. Puis il a répondu à cette question que tel était le cas, ce qui justifiait que le recourant et son frère soient reconnus solidairement responsables de la dette de leur père. On ne peut en aucun cas déduire d'une telle responsabilité solidaire basée sur le principe de la confiance que le recourant et son frère auraient repris l'ensemble des actifs et passifs de l'activité indépendante agricole de leur père. 5.1.5. Il résulte de ce qui précède que le Service cantonal des contributions ne peut pas être suivi lorsqu'il retient que la charge exceptionnelle de CHF 611'164.- comptabilisée en 2017 par le recourant dans son activité indépendante agricole correspond en réalité, à tout le moins à concurrence du montant de base de CHF 426'000.-, à une charge déjà comptabilisée soit dans le cadre de l'activité d'une société simple qu'il aurait formée à

l'époque avec son père, soit dans le cadre de l'activité indépendante agricole de son père dont il aurait repris l'ensemble des actifs et passifs.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 La position du Service cantonal des contributions sera en conséquence écartée. 5.2. Position du recourant et discussion y relative 5.2.1. Dans son recours et ses écritures subséquentes, le recourant s'inscrit dans la ligne de ce qui a été retenu ci-dessus. Il nie toute existence d'une société simple avec son père et conteste notamment avoir repris dans sa propre activité indépendante agricole la dette commerciale de CHF 426'000.- qui avait été comptabilisée par son père dans son activité indépendante agricole qui ayant pris fin au 31 décembre 2011. Il relève par contre qu'en application du principe de la responsabilité basée sur la confiance, il s'est fait condamner, solidairement avec son père et son frère, au paiement de cette dette contractée par son père, pour un montant total de CHF 611'164.- comprenant la dette de base de CHF 426'000.-, plus ses accessoires correspondant à CHF 185'164.- (intérêts moratoires, frais de justice, dépens, etc.). Le recourant fonde ainsi principalement sa position sur l'affirmation que la dette de CHF 426'000.-, plus intérêts et accessoires, revêtirait un caractère commercial lié à sa propre activité indépendante agricole. Il estime à cet égard que, vu l'insolvabilité de son père, il n'a pas eu d'autre choix que de s'acquitter de la dette en question, afin d'éviter la vente des immeubles du domaine agricole. 5.2.2. Cette position ne peut pas non plus être suivie. En effet, il a déjà été vu ci-dessus (consid. 5.1.4) que la dette en question est une dette contractée par le père du recourant, dans le cadre de sa propre activité indépendante agricole (exploitation du domaine agricole) à laquelle il a mis un terme au 31 décembre 2011, sans transmettre les actifs et les passifs ni au recourant et/ou à son autre fils, ni à un tiers. Par ailleurs, l'activité indépendante agricole du recourant, exercée d'abord en société simple avec son frère, puis seul, a débuté en 2008 et n'a pas eu, à tout le moins avant le courant de l'année 2016, un autre objet que la location du domaine agricole à son père, puis à des tiers à partir de 2012. Or, la dette litigieuse, résultant d'un compte courant ayant fait l'objet d'un calcul de solde en juin 2009 (voir arrêt du Tribunal fédéral du 18 juin 2018 consid. 3.2), a été contractée par le père du recourant dans le cadre d'un commerce de porcs lié à sa propre activité agricole consistant à exploiter le domaine agricole dont il était propriétaire, puis usufruitier, puis locataire. Cette dette n'a ainsi pas de lien avec l'activité indépendante agricole clairement distincte exercée par le recourant d'abord en société simple avec son frère, puis seul, limitée à la seule location des immeubles agricoles. Le fait que le recourant et son frère aient été jugés débiteurs solidaires de cette dette sur la base du principe de la confiance ne change rien à ce constat. En effet, cette responsabilité solidaire n'a pas été fondée sur l'existence de leur propre activité indépendante agricole, exercée à partir de 2008 et consistant en l'affermage du domaine agricole. Elle a été au contraire justifiée par un ensemble d'indices qui a conduit les tribunaux civils à retenir que les deux frères avaient accompli, dans le cadre de l'activité indépendante agricole de leur père, certains actes permettant à un cocontractant de celui-ci de croire qu'ils formaient avec leur père une société simple (voir arrêt du Tribunal fédéral du 18 juin 2018, consid. 3.2). Il en résulte que la dette solidaire du recourant et de son frère n'a pas été contractée dans l'exercice de leur propre activité indépendante agricole, mais constitue une dette en lien avec l'activité indépendante agricole exercée exclusivement par leur père. Il ne s'agit en conséquence pas d'une dette commerciale, mais d'une dette privée.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 Quant à l'argument du recourant selon lequel il a été contraint de prendre à sa charge la dette due solidairement avec son père et son frère, afin

d'éviter la réalisation des immeubles faisant partie de sa fortune commerciale, il ne permet pas plus d'attribuer la dette en question à son activité indépendante agricole consistant à affermer ces immeubles, voire à les exploiter à tout le moins en partie depuis l'automne 2016. En effet, le seul risque qu'un actif commercial d'une entreprise individuelle puisse faire l'objet d'une réalisation forcée en cas de non-paiement d'une dette privée du titulaire de l'entreprise ne suffit à l'évidence pas pour qualifier cette dette de commerciale et justifier ainsi son intégration dans les passifs de celle-ci. En conséquence, le paiement par le recourant de la dette litigieuse, due sur la base de la confiance donnée à l'égard des créanciers par des actes qu'il a accomplis en lien avec l'activité indépendante agricole de son père, ne peut pas être assimilé à une dépense commercialement justifiée de sa propre activité indépendante.

5.2.3. Selon une seconde approche, le recourant relève que dans tous les cas, si le caractère commercialement justifié de la charge extraordinaire litigieuse ne devait pas être reconnu, il faudrait alors considérer qu'il avait, suite au paiement en question, une créance vis-à-vis de son père et que, celui-ci étant notoirement insolvable, il était alors logique qu'en application du principe de prudence il comptabilise une provision pour risque sur débiteurs. Ce raisonnement alternatif fait totalement abstraction du principe déjà cité de l'autorité du bilan, qui s'applique non seulement à l'autorité fiscale, mais également au contribuable lui-même qui doit se voir opposer ses propres choix dans l'établissement de ses comptes. Or, en l'espèce, dans la comptabilité de son activité indépendante agricole pour l'exercice 2017, le recourant n'a inscrit ni créance envers son père, ni provision pour risque sur débiteurs, de telle sorte qu'il ne saurait se prévaloir d'une telle charge pour les besoins de la présente cause, après coup. Quoi qu'il en soit, il convient de rappeler que le caractère commercialement justifié du paiement par le recourant à J. \_\_\_\_\_ du montant total de CHF 611'164.- a été nié. Dans la même logique, on ne voit dès lors pas comment l'éventuelle créance du recourant envers son père résultant de ce paiement d'une dette privée due solidairement avec celui-ci pourrait se voir reconnaître un caractère commercial, justifiant qu'elle soit intégrée parmi les actifs de l'activité indépendante agricole du recourant. Ce d'autant moins que la comptabilisation d'une telle créance immédiatement compensée par une provision pour risque sur débiteurs s'apparenterait, vu l'insolvabilité notoire du père du recourant, à un apport de non-valeur.

5.2.4. Il en résulte que, dans sa totalité, le montant de CHF 611'164.- comptabilisé au titre de charge exceptionnelle de l'activité indépendante agricole du recourant pour l'exercice 2017 ne constitue pas une charge commercialement justifiée de cette activité. C'est ainsi à juste titre que, dans la décision sur réclamation attaquée portant sur la période fiscale correspondante, le Service cantonal des contributions a confirmé la reprise de ce montant dans le calcul du bénéfice imposable de la recourante.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 6. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée pour l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal (604 2020 92) 7. Reprise du raisonnement appliqué et de la solution retenue pour l'impôt fédéral direct 7.1. En droit cantonal, l'art. 19 LICD relatif à l'imposition du produit de l'activité indépendante à une teneur similaire à celui de l'art. 18 LIFD. A l'image du renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD à l'art. 58 LIFD, l'art. 19 al. 3 LICD prévoit que l'art. 100 LICD relatif à la détermination du bénéfice net des personnes morales s'applique par analogie aux contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme. 7.2. Les développements concernant l'impôt fédéral direct (consid. 2 à 5) sont également valables pour l'impôt cantonal, dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé. Il convient dès lors de retenir au niveau de l'impôt cantonal également que, dans sa totalité, le montant de CHF

611'164.- comptabilisé au titre de charge exceptionnelle de l'activité indépendante agricole du recourant pour l'exercice 2017 ne constitue pas une charge commercialement justifiée de cette activité. C'est ainsi à juste titre que, dans la décision sur réclamation attaquée portant sur la période fiscale correspondante, le Service cantonal des contributions a confirmé la reprise de ce montant dans le calcul du bénéfice imposable de la recourante. 7.3. Le recours formé en droit cantonal est rejeté. Frais et dépens 8. 8.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 5'000.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant. 8.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2020 91)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.